

MARCELO NOVELINO
FLAVIO COSTA

CURSO
DE **DIREITO**

CONSTITUCIONAL

21^a
edição

.....
revista,
atualizada
e ampliada

2026



EDITORA
*Jus*PODIVM

www.editorajuspodivm.com.br

Sistema Tributário Nacional

Sumário: 1. A Constituição Tributária: 1.1. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar – 2. Características gerais do sistema pré-reforma – 3. A Reforma Tributária (EC 132/2023): 3.1. Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e Imposto sobre Bens e Serviços (IBS); 3.2. A Contribuição sobre Produtos Primários e Semielaborados; 3.3. Alterações nos tributos já existentes.

1. A CONSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

A tributação foi tratada de forma sistematizada no Capítulo I do Título VI da Constituição de 1988 (artigos 145 a 162), bem como em outros dispositivos esparsos. Os princípios e regras lá estabelecidos regem as relações entre o Estado e o sujeito passivo, bem como entre os entes da federação. Esse conjunto de dispositivos é chamado pela doutrina clássica como Constituição Tributária (LOBO TORRES, 2013).

A relevância dada ao tema pelo Constituinte não é desprovida de razão. A arrecadação de tributos é a principal fonte de receitas do Estado, tendo sido a origem de diversos conflitos históricos, originados pelo abuso na imposição de exações.¹ Daí terem se construído limites de cunho constitucional para o exercício da competência tributária pelo Estado, protegidos das maiorias eventuais da arena política. Por outro lado, a tributação está intimamente relacionada com a realização dos direitos fundamentais, os quais dependem de dinheiro para sua implementação e proteção. É daí que surge um implícito *dever fundamental de pagar tributos*, também de sede constitucional (NABAIS, 2012).

Mencione-se, ainda, que a tributação pode ter intuito *extrafiscal*, ou seja, a imposição de carga tributária sobre determinado fato gerador é utilizada para fins que ultrapassam o arrecadatório. Não raro, o aumento ou redução de um tributo é utilizado deliberadamente como mecanismo de *incentivo* à adoção de certas condutas consideradas socialmente desejáveis ou *desincentivo* ao contrário. É o caso, por exemplo, da alta tributação da indústria do cigarro.

Para além da questão, os conflitos federativos não raro têm como pano de fundo a temática tributária, pela busca de um ente ou de um conjunto de entes por posição mais vantajosa perante os demais na obtenção de recursos pela via da tributação ou da repartição de suas receitas. Por isso, as competências tributárias estão estabelecidas na Constituição, bem como alguns dos mecanismos para evitar e solucionar conflitos que possam levar à *guerra fiscal*. Cite-se como exemplo a competência do Senado Federal para estabelecer alíquotas máximas e mínimas para determinados impostos de competência dos Estados (CF, arts. 155, §1º, IV, §2º, V, §6º, I).

1. Cite-se, no exemplo brasileiro, a Inconfidência Mineira (1789). No âmbito internacional, o movimento que culminou na assinatura da Magna Carta inglesa também teve origem em conflitos sobre tributação (1215).

O Constituinte teve ainda o cuidado de reservar à lei complementar a disposição sobre conflitos de competência, a regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar e o estabelecimento de normas gerais em direito tributário (CF, art. 146). Essa reserva abrange, por exemplo, o próprio Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), que foi recepcionado pela Constituição Federal com o *status* de lei complementar.

Para fins de compreensão do objeto de estudo deste capítulo, é importante saber do que trata a Constituição quando rege a matéria tributária. No Direito brasileiro, a definição de *tributo* é feita nos seguintes termos:²

CTN, art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

A partir da aplicação desse conceito, já se resolveram relevantes divergências, tais como a definição da natureza jurídica dos pedágios em rodovias,³ assim como da contribuição ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS), ambas não tributárias.⁴ A relevância prática da definição é imensa, exatamente em razão do tratamento protetivo que a Constituição reserva ao sujeito passivo da relação tributária.

1.1. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar

O referido tratamento diferenciado se identifica especialmente no estabelecimento de *limitações constitucionais ao poder de tributar*:

CF, art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III – cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

IV – utilizar tributo com efeito de confisco;

V – estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

2. Para o estudo de cada um dos elementos da definição de tributo, cf. ALEXANDRE, 2017.

3. STF – ADI 800/RS, Rel. Min. Teori Zavascki, Pleno (11.6.2014).

4. Súmula 353/STJ: “As disposições do Código Tributário Nacional não se aplicam às contribuições para o FGTS”.

VI – instituir impostos sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) entidades religiosas e templos de qualquer culto, inclusive suas organizações assistenciais e beneficentes; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.
- e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 75, de 15.10.2013)

A primeira delas é a **legalidade tributária** (CF, art. 150, I), como decorrência do princípio da legalidade (CF, art. 5º, II). Em resumo, exige-se lei para a criação ou majoração de tributos. A exigência de lei formal não exclui a possibilidade de utilização da medida provisória, conforme explicitamente autorizado pelo artigo 62, §2º, da Constituição, desde que observada a *regra da anterioridade*, além dos demais requisitos exigidos para a edição de medidas provisórias. Vale destacar, *e.g.*, a vedação de tratamento de matérias tributárias para as quais se exige lei complementar (CF, art. 62, §1º, III).

Em seguida, tem-se a **igualdade tributária** (CF, art. 150, II), manifestação do direito fundamental previsto no artigo 5º, *caput*, da Constituição, e que tem por objetivo impedir a cobrança de tributos de forma distinta entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Sob tal prisma, vê-se a incidência da *igualdade formal* no direito tributário. Por sua vez, a exigência de uma *igualdade material*⁵ traz para a tributação a incidência do *princípio da capacidade contributiva*. Segundo o artigo 145, §1º, da Constituição “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade contributiva”. Vale mencionar que, embora no texto constitucional haja referência apenas aos *impostos*, o Supremo tem jurisprudência no sentido da incidência do princípio também sobre os demais *tributos*.⁶

Na Reforma Tributária operada pela Emenda Constitucional nº 132/2023, o princípio da capacidade contributiva teve especial espaço na definição de uma nova diretriz para o sistema tributário nacional, qual seja, a busca pela atenuação dos efeitos regressivos da tributação (CF, art. 145, §4º). Progressividade e regressividade da tributação consistem na maior ou menor alíquota conforme a base de cálculo. Fala-se, assim, por exemplo, que a alíquota do imposto de renda é progressiva, vez que aumenta conforme a renda do contribuinte. Por outro lado, os efeitos regressivos

5. Sobre o tema, ver Capítulo 20 (item “Direito à Igualdade”).

6. STF – RE 232.393/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno (12.8.1999).

da tributação remetem ao agravamento das situações de desigualdade social pela incidência de maior carga tributária sobre o consumo e menor sobre o patrimônio, o que ainda se encontra no sistema brasileiro e a Reforma aponta como algo a ser combatido. Ainda na linha do respeito à capacidade contributiva, criou-se a possibilidade de *cashback* (devolução) do novo imposto sobre bens e serviços a pessoas físicas, conforme critérios definidos em lei complementar, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda (CF, art. 156-A, §5º, VIII).

A *irretroatividade* da lei (CF, art. 5º, XXXVI) se aplica também na seara tributária, conforme previsto no artigo 150, III, “a”, da Constituição. Assim, somente podem ser exigidos tributos relativamente a fatos geradores ocorridos a partir da edição da lei que os institua ou majore. Há que se mencionar, entretanto, que o artigo 106, I, do CTN⁷ dispõe que as leis interpretativas podem ser aplicadas a fatos pretéritos, tratando-se de uma hipótese de retroatividade lícita. Já o inciso II trata das hipóteses de retroatividade em favor do réu, permitindo que seja aplicada retroativamente a lei que deixe de definir ato como infração ou reduza sua sanção, tal como ocorre no direito penal (CF, art. 5º, XL). Vale ressaltar, todavia, que tal raciocínio só se aplica às penalidades tributárias. A lógica aplicável aos tributos em si é diversa. O perdão de dívida tributária se dá por meio de remissão (CTN, art. 156, VI), a qual não se confunde com a mera redução ou mesmo extinção de um tributo.

O princípio da *anterioridade tributária* não se confunde com a irretroatividade. Anterioridade significa que a cobrança de um tributo não poderá ocorrer antes de determinado prazo. Tem-se, assim, a *anterioridade de exercício* e a *anterioridade nagesimal*, ou noventaena. Logo, além de a lei não poder ser aplicada para trás, sua aplicação para a frente dependerá de que se aguarde o final do exercício financeiro em que criado ou majorado o tributo (CF, art. 150, III, “b”), bem como o prazo mínimo de 90 dias (CF, art. 150, III, “c”), incluído pela Emenda Constitucional nº 42/03. Em regra, ambos os requisitos são aplicáveis. Todavia, há exceções diferentes para cada um deles, a serem estudadas especificamente no direito tributário.⁸ Como observação final a respeito da anterioridade, é importante apontar que esta não é sinônimo de anualidade tributária. Referido conceito consistia na exigência de autorização orçamentária anual para a cobrança de tributos, o que não mais existe desde a revogação da Constituição de 1946.

Um princípio essencialmente tributário é o princípio do **não confisco** (CF, art. 150, IV). Em síntese, trata-se de norma a vedar a utilização de tributo para fins

7. Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

8. Para uma análise sistematizada das exceções, cf. ALEXANDRE, 2017.

expropriatórios. Visa-se à proteção do direito de propriedade. Nos dizeres de Dirley da CUNHA JR. (2022), “resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo – resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal – afetar substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte”.

Outra vedação trazida pelo Constituinte é quanto à imposição de ônus ao tráfego de mercadorias e pessoas pela instituição de tributos (CF, art. 150, V). Fala-se em princípio da **liberdade de tráfego**, o qual, todavia, submete-se a algumas exceções trazidas pelo próprio desenho das competências tributárias da Constituição. O imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS) incide necessariamente sobre os serviços de transporte intermunicipal e interestadual (LC 87/96, art. 12, V), enquanto o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS-QN) incide sobre o transporte intramunicipal (LC 116/03, Anexo I, item 16). O que não se permite é a criação de outras espécies tributárias que venham a onerar a circulação de mercadorias e pessoas. O Constituinte excepciona os pedágios, os quais, todavia, não são tributos, mas preços públicos, tendo sido impropriamente referidos no dispositivo do Sistema Tributário Nacional.⁹ A liberdade de tráfego é conceito diverso da *não discriminação baseada em procedência ou destino*, prevista no artigo 152 da Constituição, e que proíbe que Estados, Distrito Federal ou Municípios estabeleçam distinções tributárias a partir desses critérios.

Entre as *imunidades*, a primeira a ser referida é a **imunidade recíproca** (CF, art. 150, VI, “a”), a qual consiste na impossibilidade de um ente da federação cobrar impostos de outro. Nesse caso, tem-se efetivamente a restrição da imunidade aos impostos, sendo possível a cobrança de outras espécies tributárias, como a taxa. A imunidade recíproca se estende às entidades da administração indireta que ostentem natureza de direito público – as autarquias e fundações públicas de direito público – no que se refere ao patrimônio, renda e serviços aplicados às suas atividades essenciais (CF, art. 150, §2º).

A imunidade não se estende, *a priori*, às pessoas de direito privado da Administração. Todavia, segundo o entendimento do Supremo, quando pessoas de direito privado, tais como as empresas estatais, prestarem serviços públicos, serão abrangidas pela imunidade, o que pode também ser extraído *a contrario sensu* do artigo 150, §3º, da Constituição.¹⁰ Também na Constituição se encontra vedação a que estatais exercentes de atividade econômica tenham privilégios tributários não extensíveis ao setor privado (CF, art. 173, §1º, II). Assim, a distinção se fará quanto à atividade exercida pela estatal: prestação de serviços públicos ou atividade econômica em sentido estrito.

Sob a justificativa de proteção à liberdade de religião (CF, art. 5º, VI), as entidades religiosas e templos de qualquer culto, inclusive suas organizações assistenciais

9. STF – ADI 800/RS, Rel. Min. Teori Zavascki, Pleno (11.6.2014).

10. STF – ACO 3.410/SE, Rel. Min. Roberto Barroso, Pleno (3.10.2022).

e beneficentes, são abrangidos pela denominada **imunidade religiosa**. Referida imunidade foi ampliada pela Emenda Constitucional nº 132/2023, vez que na redação anterior do dispositivo havia referência apenas a “templos de qualquer culto” (CF, art. 150, VI, “b”). Sobre o tema, é válido referir que a imunidade se estende a todo o patrimônio, renda e serviços aplicados na atividade religiosa (CF, art. 150, §4º).

A Constituição também protegeu o patrimônio, a renda e os serviços dos partidos políticos, das entidades sindicais dos trabalhadores e das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos. A restrição do artigo 150, §4º, da Constituição aqui também se impõe, o que levou o Supremo Tribunal Federal a editar Súmula Vinculante:

“Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas.” (Súmula Vinculante 52/STF)

Cabe apontar que o regramento das limitações constitucionais ao poder de tributar há de ser feito por lei complementar (CF, art. 146, II), inclusive, no tocante aos requisitos para o gozo de uma imunidade.¹¹

Com o fito de promover a educação e a cultura, duas imunidades foram criadas: a dos livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão (CF, art. 150, VI, “d”), bem como a dos fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros, bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham (CF, art. 150, VI, “e”). No que se refere à imunidade dos jornais, o Supremo já pôde estabelecer:

“A imunidade prevista no art. 150, VI, d, da Constituição Federal abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos.” (Súmula 657/STF)

Todavia, a imunidade não se estende aos serviços de composição gráfica necessários à confecção do produto final.¹² Além disso, outro entendimento relevante quanto à matéria é a extensão da imunidade dos livros aos *e-books* e até mesmo aos *e-readers* utilizados para sua leitura.¹³

Há outras limitações que merecem menção, tais como as previstas para a União (CF, art. 151). Veda-se que a União institua tributo não uniforme em todo o território nacional, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a

11. STF – RE 566.622/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno (23.2.2017).

12. STF – RE 230.782/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma (13.6.2000).

13. Súmula Vinculante 57/STF. A imunidade tributária constante do art. 150, VI, d, da CF/88 aplica-se à importação e comercialização, no mercado interno, do livro eletrônico (e-book) e dos suportes exclusivamente utilizados para fixá-los, como leitores de livros eletrônicos (e-readers), ainda que possuam funcionalidades acessórias.

promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País. É-lhe vedado ainda tributar a renda das obrigações da dívida pública dos entes subnacionais, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes. Por fim, são proibidas as chamadas *isenções heterônomas*. Isto é, não pode a União – ou qualquer ente da federação – conceder isenções ou outros benefícios fiscais com relação a tributos de outro ente. Excepciona-se dessa regra a atuação da União em sede internacional, por meio do Presidente da República, o qual representa a República Federativa do Brasil na negociação de tratados e convenções. Portanto, é possível que, nessa condição, se estabeleçam benefícios tributários aplicáveis aos entes subnacionais.¹⁴

O Supremo Tribunal Federal já definiu algumas das limitações constitucionais ao poder de tributar como cláusulas pétreas. Foi o que ocorreu no julgamento da inconstitucionalidade de dispositivos da EC nº 3/93, criadora do imposto sobre movimentações financeiras (IPMF), o qual tinha em seu regramento a desnecessidade de respeito à anterioridade e a imunidades tributárias. Segundo entendeu o Supremo, referidas disposições tendiam a abolir direitos individuais (CF, art. 60, §4º, IV). Na mesma oportunidade, a não submissão do imposto à imunidade recíproca foi entendida como ofensa à cláusula pétrea da forma federativa de Estado (CF, art. 60, §4º, I), sendo igualmente inconstitucional.¹⁵

2. CARACTERÍSTICAS GERAIS DO SISTEMA PRÉ-REFORMA

Desde a promulgação da Constituição prevalece o entendimento de que o sistema possui cinco espécies tributárias (ALEXANDRE, 2017). A classificação *quiquipartite* ou *pentapartida* é assim dividida:

- Impostos (CF, art. 145, I)
- Taxas (CF, art. 145, II)
- Contribuições de melhoria (CF, art. 145, III)
- Empréstimos compulsórios (CF, art. 148)
- Contribuições especiais (CF, arts. 149 e 149-A)

Os **impostos** estão previstos nos artigos 153, 155 e 156 da Constituição. Não é possível a criação de outros diversos daqueles já previstos no texto constitucional, salvo por meio de emenda. São tributos marcados pela não vinculação de suas receitas a quaisquer órgãos, fundos ou despesas (CF, art. 167, IV), bem como por também não serem vinculados quanto ao seu fato gerador. Ou seja, não envolvem a contraprestação por uma atividade estatal (CTN, art. 16).

14. STF – ADI 1.600/UF, Red. p/ Ac. Min. Nelson Jobim, Pleno (26.11.2001).

15. STF – ADI 939/DF, Rel. Min. Sydney Sanches, Pleno (15.12.1993).

Duas das características mais relevantes desse sistema se colocam na definição dos impostos a partir de seus fatos geradores e a atribuição de competência para tributar cada um desses fatos geradores diversos a determinados entes da federação. Portanto, tem-se os seguintes impostos, no cenário pré-Reforma, a serem instituídos pelos seguintes entes:

Imposto	Fundamento normativo	Competência
impostos de importação e exportação (II e IE)	CF, art. 153, I e II	Federal
Imposto de renda (IR)	CF, art. 153, III	
Imposto sobre produtos industrializados (IPI)	CF, art. 153, IV	
Impostos sobre operações financeiras (IOF)	CF, art. 153, V	
Impostos territorial rural (ITR)	CF, art. 153, VI	
Imposto sobre grandes fortunas (IGF)	CF, art. 153, VII	
Impostos residuais	CF, art. 154, I	
Imposto extraordinário de guerra (IEG)	CF, art. 154, II	
Imposto de transmissão <i>causa mortis</i> e por doação (ITCMD)	CF, art. 155, I	Estadual
Imposto sobre circulação de mercadores e serviços (ICMS)	CF, art. 155, II	
Imposto sobre propriedade de veículos automotores (IPVA)	CF, art. 155, III	
Imposto sobre propriedade predial e territorial urbana (IPTU)	CF, art. 156, I	Municipal
Imposto de transmissão de bens imóveis (ITBI)	CF, art. 156, II	
Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS-QN)	CF, art. 156, III	

A respeito do Imposto sobre Grandes Fortunas, vale observar que jamais foi instituído pela Lei Complementar exigida pelo artigo 153, VII, da Constituição. O imposto permanece no sistema brasileiro no cenário pós-Reforma e o Supremo Tribunal Federal entende haver mora legislativa pela sua não instituição. Contudo, diante da complexidade da questão e da demanda por intenso debate sobre a conformação do instituto, não foi fixado prazo para que a mora fosse suprida.¹⁶

Taxas, por sua vez, são tributos vinculados quanto ao fato gerador, sempre relacionados a um agir estatal. Esse agir pode ser identificado no exercício regular do poder de polícia, ou na utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição (CTN, art. 77). Não é relevante para a caracterização como taxa a destinação da arrecadação, que pode ou não ser vinculada. O que se exige é que o valor arrecadado guarde referibilidade com a atividade. A competência para instituir a taxa será do ente com competência para a atividade à qual está vinculada.

16. STF – ADO 55/DF, Red. p/ o Ac. Min. Cristiano Zanin, Pleno (6.11.2025).

Contribuições de melhoria são sempre decorrentes de obras públicas que tenham gerado especial valorização de imóveis. São instituídas para fazer face ao custo dessas obras, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado (CTN, art. 81). Dado que são sempre instituídas após a realização das obras, não há sentido em falar em uma necessária vinculação da arrecadação. É competente o ente que tenha realizado a obra.

Os **empréstimos compulsórios** são tributos com uma marca diferenciada: os valores arrecadados são devolvidos aos contribuintes após determinado prazo. São criados por lei complementar, para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência, ou para fazer face a investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. A aplicação da arrecadação é sempre vinculada a despesa que fundamentou a criação do tributo (CF, art. 148). Somente a União tem competência para instituir empréstimos compulsórios.

Já as **contribuições especiais** são marcadas pela destinação vinculada do produto da arrecadação. Os artigos 149 e 149-A da Constituição dão caracterizações diversas às contribuições que o texto permite serem criadas: contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico (CIDE), de interesse de categorias profissionais ou econômicas e a contribuição de iluminação pública (COSIP). As contribuições, em geral, são de competência da União, com a exceção apenas – no sistema pré-Reforma Tributária – da COSIP, de competência municipal.

Quando criada pela Emenda Constitucional nº 39/2002, a COSIP era prevista para custeio apenas do serviço de iluminação pública, o qual, entendia-se, não poderia ser remunerado mediante taxa, diante de sua natureza indivisível – *uti universi* e não *uti singuli*. Daí a criação da COSIP.¹⁷ Hoje, o produto de sua arrecadação pode ser aplicado no custeio, expansão e melhoria do serviço de iluminação pública e de sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos, conforme previsto pela nova redação do art. 149-A da Constituição.

No tocante a todos os tributos, as competências estaduais e municipais são acumuladas pelo Distrito Federal (CF, arts. 147 e 155, *caput*).

Por fim, é digno de nota que a competência tributária não importa na destinação da totalidade da arrecadação de um tributo ao ente competente. Ao contrário, a Constituição realiza detalhada repartição de receitas (CF, art. 157 a 165), observadas as diferenças dos regimes pré e pós-Reforma Tributária, a depender dos tributos vigentes segundo as regras de transição da própria Emenda Constitucional nº 132/2023.

3. A REFORMA TRIBUTÁRIA (EC 132/2023)

No ano de 2023, concluiu-se o debate, há décadas instaurado, sobre uma reforma tributária, com vistas, principalmente, a simplificar o sistema tributário brasileiro.

17. Súmula Vinculante 41/STF: “O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa.”

A reforma foi instituída por meio da Emenda Constitucional nº 132/2023. Com ela, foram positivados os princípios da *simplicidade*, da *transparência*, da *justiça tributária*, da *cooperação* e da *defesa do meio ambiente* (CF, art. 145, §3º), além de inúmeras mudanças, especialmente nos impostos de competência dos Estados e Municípios e nas contribuições da União.

As mudanças terão vigência em momentos diferentes, dividindo-se entre alterações que entram em vigor imediatamente, outras postergadas para 2027 e ainda as que entrarão em vigor apenas em 2033, como disposto no corpo da emenda (EC 132/2023, arts. 22 e 23).

3.1. Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e Imposto sobre Bens e Serviços (IBS)

Como visto, existem hoje os impostos sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS), de competência estadual, e sobre serviços de qualquer natureza (ISS-QN), de competência municipal. Ambos são submetidos a regramentos absolutamente diversos, a partir das disposições constitucionais, da Lei Complementar nº 87/96, referente ao ICMS, da Lei Complementar nº 116/03, referente ao ISS, e das inúmeras leis estaduais e municipais sobre ambos os impostos. Também relevante na definição da carga tributária do consumo, seja ele de mercadorias ou serviços, são as contribuições federais PIS, COFINS e o imposto sobre produtos industrializados (IPI).

Todos esses cinco tributos terão sua carga gradualmente diminuída, dando lugar à chamada **Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS)**, de competência federal (CF, art. 195, V), e ao **Imposto sobre Bens e Serviços (IBS)** (CF, art. 156-A), a ser dividido entre Estados e Municípios. A Reforma objetivou adotar um modelo de tributação sobre valor agregado dual, isto é, dividida em dois tributos, CBS e IBS, de mesma estrutura, porém de esferas federativas diferentes.

Os fatos geradores tributáveis por CBS e IBS são as operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, bem como a importação de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou de serviços realizada por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja sujeito passivo habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade (CF, art. 156-A, §1º). Em resumo, tem-se uma base tributável bastante ampla, a incluir a circulação interna de mercadorias, serviços e a importação.

Haverá ainda o **Imposto Seletivo (IS)**, conhecido como “imposto do pecado”, de marca claramente extrafiscal, que gradualmente substituirá o IPI no que se refere aos produtos sobre os quais será cobrado (CF, art. 153, VIII). O IS incidirá sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar.

Do ponto de vista federativo, a unificação de ICMS e ISS-QN vai além da questão econômica. O novo IBS será regido por lei complementar nacional, a qual disporá sobre as regras para distribuição do produto da arrecadação do imposto, processo administrativo fiscal a ele aplicável, critérios para as obrigações acessórias, entre

outras matérias antes de competência legislativa e material dos Estados e Municípios (CF, art. 156-A, §5º). Além disso, será criado o **Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (CG-IBS)**, com relevantíssimas competências administrativas (CF, art. 156-B, I, II e III): editar regulamento único e uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do imposto, arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação entre Estados, Distrito Federal e Municípios e decidir o contencioso administrativo.

O CG-IBS será *entidade pública de regime especial*, com independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira (CF, art. 156-B, §1º). Em sua instância decisória máxima, os Estados e Municípios serão representados paritariamente, com alternância na presidência entre o conjunto de Estados e o conjunto de Municípios e o Distrito Federal. A participação dos entes é definida pela Reforma, sendo 27 membros dos Estados e Distrito Federal, representando cada uma das unidades, e 27 membros representando Municípios e Distrito Federal, eleitos por voto dos Municípios. Desses membros, 14 serão eleitos com base em voto de valor igual para todos e 13 com base em voto ponderado pelas populações dos Municípios (CF, art. 156-B, §3º). A entidade será financiada por parte da arrecadação do imposto destinado a cada ente federativo e seu controle externo será realizado pelos entes subnacionais (CF, art. 156-B, §2º, I a IV).

Ponto relevante se refere às atividades de lançamento e cobrança judicial do IBS. Diante da criação de uma instância nacional, bem como da unificação dos impostos dos Estados e Municípios e das suas regras, poderia surgir dúvida quanto à atuação das carreiras fiscal e de advocacia pública dos entes subnacionais. Todavia, a Reforma traz previsão quanto à manutenção das atividades de lançamento com as administrações tributárias locais e a cobrança judicial com as procuradorias, além de prever a representação dos entes no CG-IBS, no que se refere ao exercício das atividades privativas das carreiras locais, por membros dessas mesmas carreiras (CF, art. 156-B, §2º, V e VI).

O presidente do CG-IBS será pessoa de notórios conhecimentos de administração tributária (CF, art. 156-B, §5º). Vale menção a previsão trazida pela Reforma quanto à possibilidade de convocação do presidente pela Câmara dos Deputados para prestar informações sobre assunto previamente determinado. Será crime de responsabilidade a ausência injustificada, tal como ocorre com os Ministros de Estado e titulares de órgãos diretamente subordinados à Presidência da República (CF, art. 50, *caput*).

Eventuais conflitos entre os entes da federação ou entre estes e o CG-IBS, em matéria relativa ao IBS ou à CBS, serão de competência jurisdicional do Superior Tribunal de Justiça (CF, art. 105, I, “j”).

Vale apontar, entretanto, que CBS e IBS somente substituirão por completo ICMS, ISS-QN, PIS, COFINS e IPI em 2033, tendo detalhada transição nos artigos 125 a 133 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. A partir de 2026, os tributos antigos e novos coexistirão, até que em 2033 ICMS, ISS-QN, PIS e COFINS deixarão de existir. O IPI passará por mudança gradual. Em 2077, terminará a validade

das regras de distribuição do IBS entre Estados, Municípios e Distrito Federal (ADCT, art. 131, III).

3.2. Contribuição sobre produtos primários e semielaborados

Com o fim gradual do ICMS, também se extinguem as fontes de receitas de diversos fundos estaduais, criados no contexto anterior, que recebiam recursos de *contribuições sobre produtos primários e semielaborados* estabelecidas como condição à aplicação de diferimento, regime especial ou outro tratamento diferenciado a contribuintes de ICMS. Por assim ser, criou-se uma contribuição de competência estadual, que poderá ser instituída por aqueles que já possuíam fundos nesses moldes até 30.4.2023, destinados a investimentos em obras de infraestrutura e habitação. Há certos requisitos a serem observados, bem como a ressalva de que a contribuição em questão será extinta em 31 de dezembro de 2043 (ADCT, art. 136).

3.3. Alterações nos tributos já existentes

A Reforma Tributária realizou alterações pontuais em alguns dos tributos que já existiam antes dela.

O imposto de transmissão *causa mortis* e por doação (ITCMD) foi um dos mais transformados. Quanto aos bens móveis, antes o imposto competia ao Estado onde se processasse o inventário, no caso de sucessão, ou tivesse domicílio o doador, no caso de doação. Agora competirá sempre ao Estado de domicílio do doador ou do *de cujus* (CF, art. 155, §1º, II). Relativamente aos bens imóveis e respectivos direitos, permanece competente o Estado em que localizado o bem.

Gerava controvérsia, anteriormente à Reforma, a cobrança de ITCMD sobre bens de doador com domicílio no exterior ou, em caso de sucessão, quando o *de cujus* tivesse bens, fosse domiciliado ou tivesse seu inventário processado no exterior. A Constituição previa a necessidade de regulamentação da tributação nesses casos por lei complementar nacional (CF, art. 155, §1º, III), a qual nunca foi editada. Em razão da reserva de lei complementar, contribuintes alegavam a ausência de competência plena dos Estados, não sendo aplicável a regra do art. 24, §3º, da Constituição. A tese teve acolhimento no Supremo Tribunal Federal, declarando-se a inconstitucionalidade de leis estaduais que instituíam o ITCMD para tais situações.¹⁸ Mesmo após a Reforma, entende-se que tais leis, editadas anteriormente, não foram convalidadas, diante da inexistência da figura da constitucionalidade superveniente. Somente as novas leis sobre ITCMD, posteriores à Reforma, poderão instituir a cobrança do tributo nessa hipótese.¹⁹

Entretanto, a Reforma alterou o panorama normativo sobre a matéria, criando norma transitória que supre a ausência de lei complementar. Assim, até que lei

18. STF – ADI 6.830/SP, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno (10.11.2022).

19. STF – ADI 6.838/MT, Red. p/ o Ac. Min. Cristiano Zanin, Pleno (24.10.2025).

complementar regulamente o disposto no artigo 155, § 1º, III, da Constituição Federal, o imposto competirá ao Estado de situação do bem, tratando-se de bens imóveis transmitidos por sucessão ou doados, ao Estado de domicílio do donatário, caso o doador tenha domicílio no exterior, e ao Estado de localização do bem, caso o donatário tenha residência fora (EC 132/2023, art. 16).

Consagrou-se textualmente a possibilidade de o ITCMD ser progressivo em razão do valor do bem herdado ou doado. É sabido, todavia, que a jurisprudência do Supremo já permitia essa progressividade, observada a alíquota máxima fixada pelo Senado Federal (CF, art. 155, §1º, IV).²⁰⁻²¹ O ITCMD, o ITBI, o IPTU, o ITR e o IPVA são classicamente tidos pela doutrina como *impostos reais*, pois incidem objetivamente sobre coisas, não levando em consideração aspectos subjetivos (ALEXANDRE, 2017). Se opõem aos *impostos pessoais*, que levam em consideração características do contribuinte. O exemplo mais conhecido destes é o imposto de renda.

Se alguns impostos seriam reais, havia quem sustentasse que não poderiam considerar o princípio da capacidade contributiva, que leva em conta aspectos eminentemente pessoais dos envolvidos no fato gerador. Vale lembrar que o artigo 145, §1º, da Constituição, determina a aplicação do princípio “sempre que possível”. Esse era o entendimento vigente, mesmo no Supremo, que chegou a editar o Enunciado de Súmula nº 668. Entendeu-se que dependeria de emenda constitucional a criação de IPTU progressivo em situações que não envolvessem as sanções do artigo 182, §4º, II, da Constituição.²² Todavia, tal compreensão limita indevidamente o alcance do comando constitucional. É razoável presumir a maior capacidade contributiva, quanto maior o valor do bem sobre o qual haja propriedade, doação ou sucessão, o que levou o Supremo a evoluir o entendimento no que se refere ao ITCMD, adotando-se fundamentação diametralmente oposta à utilizada, anos antes, para o IPTU. É digno de nota que a Emenda Constitucional nº 29/2000 permitiu expressamente a progressividade do IPTU, tendo perdido relevância a discussão quanto a este imposto. Com a Emenda Constitucional nº 132/2023, o debate também perde relevância prática quanto ao ITCMD.

A Reforma criou, ainda, mais uma imunidade para o ITCMD. Este não incidirá nas transmissões ou doações para instituições sem fins lucrativos, inclusive as ligadas a entidades religiosas e institutos científicos e tecnológicos (CF, art. 155, §1º, VII).

Passando ao estudo das mudanças no IPVA, consagrou-se expressamente que poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo, valor, utilização e impacto ambiental. Incidirá sobre a propriedade de veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos (CF, art. 155, §6º, III). Vale lembrar, a incidência sobre veículos aquáticos e

20. STF – RE 562.045/RS, Red. p/ Ac. Min. Cármen Lúcia, Pleno (6.2.2013).

21. A alíquota máxima do ITCMD é de 8%, nos termos da Resolução nº 9/1992 do Senado Federal.

22. Súmula 668/STF: “É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.”

Finanças Públicas

Sumário: 1. A Constituição Financeira – 2. Princípios da atividade financeira do Estado.

1. A CONSTITUIÇÃO FINANCEIRA

A atividade financeira do Estado é um dos instrumentos para a consecução das finalidades estatais, as quais dependem de recursos e de sua boa aplicação. Por isso, fazem-se necessárias normas que orientem a atuação dos gestores quanto às práticas de gestão financeira, em especial para a proteção das gerações futuras (OLIVEIRA, 2019). No caso brasileiro, parte relevante dessas normas está na Constituição, tal como ocorre com o Sistema Tributário Nacional, como forma de proteção contra as maiorias eventuais. Tem-se a denominação clássica desse conjunto de normas como “Constituição Financeira” (LOBO TORRES, 2013).

A tributação faz parte da atividade financeira do Estado, sendo um dos meios de obtenção de receitas. O Constituinte, todavia, optou por tratar dos tributos no Capítulo I do Título VI da Constituição Federal e, em seguida, das finanças públicas, no Capítulo II (CF, arts. 163 a 169). É de se notar, entretanto, que, especialmente em razão de emendas, há inúmeros dispositivos relevantes para a atividade financeira em outras partes do texto constitucional (CF, arts. 198, §2º, 212, 212-A, e ADCT, arts. 35, 76, 76-A, 77, 101 a 107, entre outros).

As normas de finanças públicas na Constituição consistem, assim, para além da tributação, em normas sobre o relacionamento financeiro entre os entes da federação, o crédito público, a moeda, o orçamento público, seu planejamento e execução. Muitas dessas normas remetem à lei complementar, tal como consta do artigo 163 da Constituição, o qual dispõe que norma dessa envergadura tratará de: (i) finanças públicas; (ii) dívida pública externa e interna, incluída a das autarquias, fundações e demais entidades controladas pelo Poder Público; (iii) concessão de garantias pelas entidades públicas; (iv) emissão e resgate de títulos da dívida pública; (v) fiscalização financeira da administração pública direta e indireta; (vi) operações de câmbio realizadas por órgãos e entidades da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; (vii) compatibilização das funções das instituições oficiais de crédito da União, resguardadas as características e condições operacionais plenas das voltadas ao desenvolvimento regional; e (viii) sustentabilidade da dívida.

Parte dessas matérias está tratada na Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2000) e na Lei 4.320/64. Esta última, quanto aos pontos para os quais a Constituição Federal exige lei complementar, foi recepcionada pela ordem atual com esse **status**. Vale ressaltar, o direito financeiro e o orçamento inserem-se nas matérias de competência legislativa concorrente (CF, art. 24, I e II), de modo que as normas

gerais são de competência da União. Cabe aos Estados, Municípios e Distrito Federal, editar normas para a sua auto-organização e autoadministração, exercendo competência suplementar (CF, arts. 24, §§1º e 2º, e 30, II).

2. PRINCÍPIOS DA ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO

O princípio da legalidade, para além de orientar toda a atividade do Estado enquanto princípio administrativo (CF, art. 37, *caput*), tem também sua vertente financeira no *princípio orçamentário da legalidade* (ABRAHAM, 2021). Prevê o artigo 165 da Constituição que o orçamento público é lei em sentido formal, devendo ser editado por meio de processo legislativo diferenciado, de iniciativa do Chefe do Poder Executivo. Isso vale para a o *plano plurianual* (PPA), a *lei de diretrizes orçamentárias* (LDO) e para a *lei orçamentária anual* (LOA).

O **plano plurianual (PPA)** é responsável pelo planejamento estratégico das ações estatais no longo prazo, influenciando a elaboração da *lei de diretrizes orçamentárias* e da *lei orçamentária anual* (ABRAHAM, 2021). Cabe ao PPA estabelecer, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada (CF, art. 165, §1º). Tem quatro anos de vigência, iniciando no segundo ano do mandato presidencial e encerrando no fim do primeiro ano do mandato seguinte. Segundo disposição constitucional, lei complementar há de prever o prazo para envio dos projetos de PPA, LDO e LOA ao Poder Legislativo (CF, art. 165, §9º, I). Todavia, não tendo esta lei sido editada, aplicam-se os prazos do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. No caso do PPA, até quatro meses antes do encerramento do primeiro exercício financeiro, devendo ser devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa (ADCT, art. 35, §2º, I).

A **lei de diretrizes orçamentárias (LDO)** tem seu conteúdo voltado ao planejamento operacional do governo (ABRAHAM, 2021). Assim, estabelece metas e prioridades da administração para o ano seguinte, as diretrizes de política fiscal e respectivas metas, em consonância com trajetória sustentável da dívida pública, orienta a elaboração da LOA, dispõe sobre as alterações na legislação tributária e estabelece a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento (CF, art. 165, §2º). O projeto de LDO deve ser encaminhado até oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o fim do primeiro período da sessão legislativa (ADCT, art. 35, §2º, II).

A **lei orçamentária anual (LOA)** consiste na peça orçamentária que prevê receitas e autoriza despesas para um exercício financeiro. Seu conteúdo é determinado pelo artigo 165, §5º, da Constituição. Fazem parte da LOA: (i) o orçamento fiscal referente aos três Poderes; (ii) o orçamento de investimento das empresas estatais; (iii) o orçamento da seguridade social (CF, art. 165, §5º). O projeto deve ser encaminhado ao Poder Legislativo até 31 de agosto de cada ano e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa, para vigor no exercício financeiro seguinte (ADCT,

Índice remissivo

(Os números referem-se às páginas da obra)

A

Ação direta de inconstitucionalidade e ação declaratória de constitucionalidade » 235

- Aspectos processuais e procedimentais » **246**
- Decisão definitiva » **255**
- Legitimidade ativa » **236**
- Liminar » **236**
- Objeto » **241**
- Parâmetro (ou norma de referência) » **240**
- Recorribilidade » **267**

Ação direta de inconstitucionalidade por omissão » 281

- Competência » **283**
- Efeitos da decisão » **285**
- Legitimidade ativa » **236**
- Legitimidade passiva » **283**
- Liminar » **284**
- Procedimento » **284**

Ações constitucionais » 513

- Ação popular » **545**
- *Habeas corpus* » **514**
- *Habeas data* » **514**
- Mandado de injunção » **533**
- Mandado de segurança » **523**

Advocacia » 933

Advocacia Pública » 933

- Advocacia-Geral da União » **934**
- Advogado-Geral da União » **934**
- Procuradores dos Estados e do Distrito Federal » **937**
- Regime funcional » **933**

Arguição de descumprimento de preceito fundamental » 269

- Decisão » **277**
- Hipóteses de cabimento » **272**
- Legitimidade ativa e *amicus curiae* » **271**
- Liminar » **276**

C

Ciência, tecnologia e inovação » 1069

Comunicação social » 1070

Constitucionalismo » 51

- Constitucionalismo abusivo » **63**
- Constitucionalismo antigo » **52**
- Constitucionalismo contemporâneo » **60**
- Constitucionalismo do futuro » **62**
- Constitucionalismo moderno » **54**
- Quadro: evolução histórica do constitucionalismo » **65**

Constituição » 99

- Classificações da Constituição de 1988 » **115**
- Classificações das constituições » **105**
- Classificação ontológica » **114**
 - Quanto à dogmática » **112**
 - Quanto à estabilidade » **109**
 - Quanto à extensão » **109**
 - Quanto à finalidade » **114**
 - Quanto à forma » **106**
 - Quanto à função (ou estrutura) » **111**
 - Quanto à identificação das normas constitucionais » **108**
 - Quanto à origem da decretação » **112**
 - Quanto à origem » **107**
 - Quanto à sistemática » **106**
 - Quanto à ideologia » **113**
 - Quanto ao modo de elaboração » **107**
- Constituição e o seu papel » **104**
- Elementos » **100**
- Fundamentos » **101**
- Histórico das constituições brasileiras » **116**
- Objeto » **99**

Controle de constitucionalidade » 199

- Formas de inconstitucionalidade » **201**
- Supremacia da constituição » **199**

Controle difuso de constitucionalidade » 219

- Ação civil pública como instrumento de controle de constitucionalidade » **232**
- Cláusula da reserva de plenário » **221**
- Suspensão da execução de lei pelo Senado » **225**

Controle normativo abstrato no âmbito estadual » 287

- Controle normativo abstrato nos Estados » **293**
- Instituição de outras ações de controle normativo abstrato » **292**
- Representação de inconstitucionalidade » **287**

Criança, adolescente e jovem » 1064**Cultura » 1056****D****Defensoria Pública » 947****Desporto » 1058****Direito constitucional » 43**

- Fontes de juridicidade » **44**
- Costumes constitucionais » **46**
- Criação judicial do direito » **47**
- Doutrina como fonte indireta de produção do direito » **49**
- Fontes do direito constitucional » **45**

Direitos de nacionalidade » 581

- Diferenças de tratamento entre brasileiro nato e naturalizado » **587**
- Espécies » **597**
- Perda do direito de nacionalidade » **593**
- Quase nacionalidade » **587**

Direitos fundamentais – Teoria » 329

- Classificação doutrinária dos direitos fundamentais » **330**
- Concorrência e colisão » **360**
- Conteúdo essencial » **345**
- Deveres fundamentais » **336**
- Dimensão subjetiva e dimensão objetiva » **339**
- Direitos e garantias dos direitos » **336**
- Direitos fundamentais e suas dimensões (gerações) » **334**
- Eficácia horizontal dos direitos fundamentais » **337**
- Limites dos limites » **352**
- Natureza » **329**
- Postulado da proporcionalidade » **353**
- Restrições aos direitos fundamentais » **347**
- Suporte fático dos direitos fundamentais » **341**

Direitos individuais e coletivos » 363

- Classificação constitucional » **363**